

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 6109/2013 de 24/05/2017

Unidad resolutoria: Vocalía Quinta

Procedimiento de inspección. Valor probatorio de las actas de conformidad.

La Administración traslada las conclusiones alcanzadas en un procedimiento seguido frente al proveedor de un bien inmueble, relativas al IVA, a las actuaciones iniciadas posteriormente frente al comprador. Pues bien, a juicio del TEAC, no basta con que la Administración señale la conclusión alcanzada en el primer expediente, sino que es necesario que toda la documentación del mismo que afecte al segundo procedimiento se incorpore al expediente.

Fundamentos de derecho

TERCERO: La siguiente cuestión que alega la recurrente es la indefensión causada porque el procedimiento seguido acerca de la devolución estuvo claramente predeterminado por la actuación inspectora previa realizada con F ESPAÑA, que culminó con acta de conformidad en la que se admitía la improcedencia de repercutir IVA por no tener la condición de sujeto pasivo de IVA en el momento de la transmisión. Indica la entidad recurrente que HOLDING XH resultó gravemente dañada por no tener acceso ni participación en la tramitación del expediente seguido con F, del que sólo se le dio información parcial y limitada relativa a porqué no tenía la condición de empresario o profesional en el momento de la transmisión.

(...)

En el presente caso, esto es lo que sucede, la Administración realiza una comprobación a F ESPAÑA (proveedora del bien, quien realiza la entrega de bienes), en la que concluye la no sujeción de la transmisión o entrega por haberse realizado por quien no tenía ya la condición de empresario o profesional a efectos del IVA. De esta forma, en base a los documentos y pruebas que constan en el procedimiento de comprobación seguido con F, que culminan en acta de conformidad A01 número ... de 15 de octubre de 2009, considera que F no debió repercutir IVA en la transmisión.

Como consecuencia de lo anterior, en el procedimiento de comprobación e investigación seguido con HOLDING XH se tienen en cuenta estas consideraciones y se aplican sus efectos al destinatario de la operación; efectos que se traducen o afectan a su derecho a deducir las cuotas soportadas previamente repercutidas por la proveedora.

Así, en la comprobación iniciada el 28 de abril de 2009 con HOLDING XH se extienden diligencias en fechas 19/05/2009, 01/07/2009 y 08/10/2009, diligencias en las que no se hace constar ninguna referencia a la existencia de actuaciones de comprobación con F. Tras esto, en fecha 16/10/2009 se extiende la Diligencia nº 4 en la que se da trámite de audiencia previo a la firma del acta.

(...)

Frente a la indefensión alegada por HOLDING XH ante el TEAR de Madrid, este órgano revisor considera que la indefensión no se ha producido en el sentido expuesto hasta ahora por la entidad recurrente, pues no hay una disminución real, efectiva y trascendente de los medios de defensa. HOLDING XH tuvo conocimiento de los motivos de la regularización, y pudo alegar frente a ellos, algo que hizo, teniendo la inspección en cuenta sus alegaciones y dando respuestas a las mismas tanto en el acta, como en el Informe ampliatorio y el Acuerdo de liquidación. Señala que la condición de F como no empresario o profesional no se traslada sin más de la regularización de F a la de HOLDING

XH como un dato incontrovertible. Indudablemente los hechos y datos comprobados ante la entidad proveedora pueden tener una incidencia también en la entidad destinataria de los bienes y, teniendo en cuenta la independencia en las relaciones jurídico-tributarias que ambas entidades tienen frente a la Hacienda Pública es procedente que la Administración tributaria regularice no sólo la situación fiscal de la entidad transmitente o proveedora del bien inmueble, sino también a la entidad adquirente, en tanto en cuanto la tributación de la operación de entrega del bien inmueble es una, con consecuencias tributarias para ambas partes que deben exigirse por la Administración tributaria de manera independiente, y así se ha hecho en el presente caso.

La independencia en las relaciones jurídico-tributarias frente a la Hacienda Pública hace que no se haya reconocido legitimación al destinatario de las operaciones en el procedimiento seguido frente al proveedor, y así se ha manifestado en ocasiones anteriores tanto este TEAC como la Audiencia Nacional, pero la actuación seguida por la Administración tributaria posteriormente frente al destinatario de la operación debe estar presidida por las garantías que el procedimiento administrativo atribuye a la entidad comprobada, sin que queden restringidos sus derechos para que los órganos revisores puedan entrar a conocer de cuantas cuestiones suscite el acto administrativo en que concluye este procedimiento, cualquiera que sea su naturaleza, procesales o formales y sustantivas o materiales; y así ha sucedido en el supuesto que ahora examinamos.

En este sentido se pronuncia el TEAR, y este TEAC lo comparte: los hechos y circunstancias que se han tenido en cuenta por la Administración tributaria para regularizar la situación de la entidad proveedora del bien inmueble son trasladables a la entidad compradora en cuanto determinan los elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria e integran la operación de venta del inmueble, y su examen permite a la Administración tributaria regularizar la situación fiscal de ambas partes. Cuestión distinta que se examina en el fundamento de derecho siguiente es si pueden trasladarse sin más las conclusiones alcanzadas por la Administración tributaria a la entidad compradora del inmueble o debe acreditarse también frente a esta entidad los hechos en los que se fundamenta la decisión adoptada por la Administración.

CUARTO: No obstante, como se acaba de señalar, lo verdaderamente relevante a juicio de este Tribunal es que a HOLDING XH se le exponen los hechos y las conclusiones alcanzadas en la comprobación de F, incluso ya en el Acuerdo de liquidación se incorpora parte del contenido del acta de conformidad incoada a F, pero únicamente se reproduce el contenido del acta de conformidad, con el resultado de lo manifestado por el representante de F y de los datos obrantes en poder de la Administración. Es decir, no se incorporan estos documentos al expediente relativo a HOLDING XH.

El valor probatorio de las actas, a las que se atribuye el carácter de documentos públicos que hacen prueba de los hechos que motivan su formalización, ha de considerarse a la luz del principio de libre valoración de la prueba. La presunción de veracidad de las actas no supone que los hechos quedan probados por su simple formalización en ellas, no necesitando la Administración aportar respaldo demostrativo alguno. La Administración no queda eximida de la actividad probatoria que necesariamente ha de desarrollar.

Las actas tiene el carácter de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que recogen, salvo que se acredite lo contrario. Pero también debemos tener en cuenta el artículo 105.1 de la LGT: *"En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo"*.

En este caso, no basta que la Administración señale que en el acta A01 número ... extendida a F se ha concluido que no actuaba como empresario o profesional, acta que ni siquiera se incorpora al expediente, sino que es necesario que toda la documentación del expediente de F que afecte al expediente de HOLDING XH se incorpore a este último, pues sólo de esta manera la Administración desarrolla una actividad suficiente en el expediente de HOLDING XH, y sólo de esta manera tiene HOLDING XH todos los datos por los que se considera que la transmitente no actuó como

empresario o profesional, a efectos de poder ejercer su derecho de defensa de forma adecuada, aportando pruebas en contrario o alegando cuanto convenga a su derecho.

HOLDING XH tiene que acreditar que F actuaba como empresario o profesional, pero sólo si la Administración previamente acredita en el expediente de HOLDING XH que F no actuaba como empresario o profesional, lo que no ocurre aquí, pues la Administración no acredita este hecho mas que con manifestaciones pero sin otros elementos de prueba. Lo contrario supondría invertir la carga de la prueba y se produciría indefensión. De esta forma, por poner un ejemplo, el Acuerdo de liquidación de HOLDING XH dice en su página 11:

“En primer lugar la Inspección considera que hay que precisar aquellos hechos que asume como ciertos el escrito de alegaciones. Señala el escrito que la operación tiene por objeto unos terrenos que en ningún momento se han desafectado del patrimonio empresarial de la transmitente. Sin embargo, en el escrito de alegaciones no se ha aportado ningún elemento de prueba que pueda justificar su afirmación. Sin embargo, de la comprobación que se ha realizado a F ESPAÑA SA se deduce todo lo contrario. El terreno, único activo inmobiliario de F ESPAÑA SA, no fue objeto de explotación económica y es que la misma situación de pendencia lo impidió”.

La Administración pretende que HOLDING XH acredite que el inmueble no se ha desafectado del patrimonio empresarial de la transmitente, pero es que ella previamente no ha acreditado en el procedimiento seguido a la entidad ahora recurrente que sí se hubiese efectuado esa desafectación (aun cuando la documentación pueda estar incorporada en otro expediente, no cabe duda que debe incorporarse al procedimiento que ahora examinamos). Y lo mismo podemos decir acerca del cese en el ejercicio de la actividad, o de la ausencia de trabajadores, o de proveedores y clientes.

Tratándose de una transmisión efectuada por una sociedad mercantil, con carácter general estaría sujeta a IVA, habiendo tributado la operación por IVA y expidiendo la parte vendedora factura repercutiendo IVA. Si la operación no debe tributar por IVA por la causa que sea, y así lo estima la Administración tributaria, es esta quien debe justificarlo para inadmitir el derecho a deducir la cuota soportada por parte de la destinataria de la operación (la entidad compradora), y por ello denegar la devolución a la recurrente pues sobre la Administración recae en este caso la carga de la prueba, y si así lo acredita, la entidad actual recurrente podrá presentar pruebas y alegaciones en sentido contrario si lo estima conveniente para su defensa. Al no existir esa actividad probatoria de la Administración, deben estimarse las pretensiones anulatorias del acto administrativo.

Debemos destacar que esta actividad probatoria que debe realizar la Administración tiene su causa y efecto en salvaguardar el derecho de defensa de HOLDING XH ya que el destinatario tiene derecho a alegar cuanto estime a sus intereses en relación sobre todos los elementos de la relación jurídico-tributaria en que consiste la operación en cuya controversia se discute la sujeción o no al impuesto y que la afecta de manera directa a sus intereses. Esta actividad probatoria resulta también necesaria para que este Tribunal pueda formarse su convicción del asunto examinado a la vista de las pruebas existentes; acreditación de los hechos declarados existentes o prueba que no existe, por lo que concluimos que no se ha desvirtuado por parte de la Administración en este procedimiento de comprobación la sujeción a IVA de la operación recogida en la escritura pública de compraventa.

Si la Administración no ha reconocido a la destinataria de la operación la condición de interesado en el procedimiento de comprobación e investigación llevado a cabo frente al proveedor del bien o el prestador del servicio, con base y fundamento en la independencia de las relaciones jurídicas que frente a la Hacienda Pública mantienen el proveedor y el destinatario, no puede en absoluto ahora trasladar sin más el resultado de las actuaciones del proveedor a las actuaciones desarrolladas frente al destinatario, cercenando su derecho a la defensa, en cuanto éste tiene derecho a conocer no sólo las razones que asisten a la Administración Tributaria para determinar los elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria en que consiste la operación, sino también las pruebas en que apoya la Administración su decisión. No puede impedirse al destinatario (por mor del principio de firmeza administrativa del acto aunque el

destinatario no ha sido parte ni interesado; o el de seguridad jurídica o de vinculación a los actos propios) el derecho que tiene a conocer los motivos que llevan a la Administración a tomar la decisión y la acreditación o las pruebas en las que se basa su decisión, pues lo contrario supone un evidente daño al derecho a la defensa del interesado, en este caso, el destinatario de la operación.

Si en ocasiones anteriores este TEAC ha negado el carácter de legitimado o de interesado para interponer por parte del destinatario de las operaciones reclamaciones o recursos frente a las actuaciones de las Administración tributaria seguidas al proveedor de los bienes o al prestador de los servicios (entre otras, resolución RG 2738/07 de 10 de febrero de 2009, confirmada por la Audiencia Nacional por sentencia de 15 de marzo de 2010, recurso 174/2010), no puede ampararse en estas consideraciones para desestimar el recurso ante la clara y evidente falta de prueba de los hechos en que se fundamenta la decisión administrativa. Al contrario, tanto el acto administrativo dictado por la Administración tributaria frente al proveedor de los bienes o al prestador de los servicios, como en su caso la resolución económico-administrativa que pudiera recaer en ese asunto, no puede afectar a los derechos e intereses legítimos del destinatario, como así ha puesto de manifiesto la Audiencia Nacional en la sentencia anteriormente indicada, ya que a través de dicho acto no se puede denegar los eventuales derechos que el destinatario tenga sobre el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas, como no sea a través de la apertura del correspondiente procedimiento de comprobación tributaria en el que no se le puede limitar su derecho a la defensa, siendo de obligada actuación aportar al nuevo procedimiento cuantas pruebas o acreditación de los hechos se trasladan al mismo, pues si bien la Administración puede quedar vinculada por sus actos propios o la validez y eficacia de actos administrativos anteriormente dictados, no puede trasladar al destinatario de la operación estos mismos efectos sin permitirle conocer no sólo los fundamentos jurídicos y hechos en que basa su decisión la Administración tributaria (en este sentido el destinatario no desconocerá las razones de la Administración) sino también, y es lo trascendental, cuantas pruebas, o acreditación de los hechos en que fundamenta su decisión, hayan sido tenidos en cuenta para dictar el nuevo acto.

No estamos manifestando que la actuación administrativa cuestionada no guarde plena coherencia interna (se produce esa coherencia desde el momento en que existiendo un acto firme de la Administración cuyos efectos se desplegaron exclusivamente para el proveedor de los bienes o el prestador de los servicios, traslada las consecuencias jurídicas del acto a un sujeto distinto, al destinatario, al que no se reconoció ni legitimación ni tampoco interés legítimo como interesado en aquel procedimiento pues a sabiendas de su existencia la Administración tributaria no citó ni lo requirió para personarse), pero el principio de seguridad jurídica debe desplegar también todos sus efectos en relación con el destinatario de las operaciones, y encontrándonos ante un acto administrativo distinto del acto firme que dio lugar a la regularización efectuada al proveedor del bien o al prestador del servicio, debe permitirse al destinatario, como receptor e interesado de nuevo acto, conocer y sobre todo, poner a su disposición, cuantas pruebas hayan sido tenidas en cuenta por la Administración para dictar el nuevo acto administrativo, pues en otro caso, como venimos señalando, y es lo trascendental, la Administración tributaria no acredita o justifica en el procedimiento las afirmaciones en que fundamenta su decisión, ocasionando con ello un grave perjuicio al interesado, por lo que procede la anulación de acto administrativo dictado.

